تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی در مقابل دولت بر مبنای نظریه قرارداد اجتماعی

سید احمد حبیب‌نژاد

دانشیار، گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکدگان فارابی ، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه، تهران، تهران، ایران.

a.habibnezhad@ut.ac.ir

سلمان ایزدی

دکترای حقوق عمومی، دانشکدگان فارابی ، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه، تهران، تهران، ایران.

izadi_salman@yahoo.com

چکیده:

مالیات از مظاهر حاکمیت دولت و مهم‌ترین منبع تأمین هزینه‌های عمومی است. اهمیت این منبع درآمدی باعث شده تا در تمامی نظام‌های مالیاتی، تضمین‌های مؤثری برای تأمین درآمدهای دولت و کاهش فرار مالیاتی در نظر گرفته شود. بااین‌وجود، وجود رابطه نابرابر میان دولت و شهروندان در بسیاری موارد حقوق پرداخت‌کنندگان مالیات را به‌ویژه در کشورهایی که از سطح توسعه سیاسی قابل قبولی برخوردار نیستند به مخاطره انداخته است. تعریف رابطه دولت و شهروندان بر مبنای نظریه قرارداد اجتماعی، می‌تواند ضمن مشارکت‌پذیر کردن شهروندان در سپهر اقتصادی و سیاسی کشور و بهبود تمکین داوطلبانه، حقوق آنها را در برابر خودسری‌های قدرت تأمین و تضمین نماید. نگرش قدرت‌گرایانه به رابطه دولت و مردم در نظام مالیاتی ایران باعث شده تا شهروندان تمایلی به پرداخت مالیات و مشارکت در تأمین مالی دولت نداشته باشند و از طرق مختلف اقدام به فرار از پرداخت مالیات نمایند. مقاله پیش رو با روشی تحلیلی و با استفاده از منابع کتابخانه‌ای به تحلیل رابطه دولت با مؤدیان مالیاتی در پرتو نظریه قرارداد اجتماعی پرداخته و با تبیین قرارداد مالی اجتماعی میان دولت و شهروندان، سه راهکار تأسیس آمبودزمان تخصصی مالیاتی، بهره‌گیری از حق نظارتی موضوع اصل هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و نافرمانی مالیاتی را به‌عنوان تضمین‌گر حقوق مؤدیان مالیاتی در ایران پیشنهاد می‌دهد و نتیجه می‌گیرد که راهکارهای پیشنهادی با اصول قانون اساسی سازگار است.

واژگان کلیدی: قرارداد مالی اجتماعی، آمبودزمان تخصصی مالیاتی، نافرمانی مالیاتی، حقوق مردم

مقدمه

مالیات از دیرباز نقش مهمی در تأمین مایحتاج حکومت‌ها و نیز تحول دولت از شکل سنتی به مدرن و از دولت مطلقه به دولت مشروطه داشته است. موضوع وضع مالیات‌ها مهم‌ترین نقش را در تحولات سیاسی انگلستان ایفا کرد و منشور کبیر به‌عنوان اولین سند قانون اساسی، حاصل مبارزه مردم با حاکمان آن کشور بر سر اصل قانونی بودن مالیات‌ها بود. در ایران نیز پرداخت مالیات به دولت پیشینه‌ای سه‌هزارساله دارد[۱] و عدم پرداخت مالیات همواره به‌عنوان یکی از راه‌های مقابله با ستمگری دولت مطرح بوده است؛ همچنان که فردوسی می‌گوید:

چرا گم کنی گوهر پاک را　　دهی هدیه و باژ ضحاک را

امروزه وابستگی دولتها به مالیات نه تنها از حیث تأمین هزینه‌های عمومی اهمیت دارد؛ بلکه معیاری برای توسعه سیاسی، پاسخگویی و حکمرانی خوب محسوب می‌شود. شکل‌گیری دولت‌های مشروطه و دموکراسی‌های نوظهور، ضرورت تغییر مناسبات دولت و شهروندان را ضروری کرده و مقوله مالیات ستانی نیز از این امر مستثنی نیست. به گفته مایرون وینر، گذر از پادشاهی به جمهوری، از حکومت استعماری به حکومت مستقل، از نظام بدون حزب به نظام حزبی، از حق رای انحصاری به حق رای عمومی و از حکومت استبدادی به مردم سالاری، همگی بیانگر مناسبات جدیدی بین ملت و دولت و اشکال جدیدی از مشارکت سیاسی هستند.[۲] در نظام مالیاتی که جلوه‌ای بی‌بدیل از مشارکت مردم در سپهر اقتصادی و سیاسی کشور است نیز لاجرم باید به دنبال راهکارهایی بود که ضمن تأمین نیازمندی‌های مالی دولت، به مشروعیت نظام سیاسی خدشه‌ای وارد نکند. در صورت‌بندی این رابطه میان فرمانروایان و فرمانبران، نظریه قرارداد اجتماعی به‌ویژه با چارچوبی که جان لاک برای آن بیان نموده می‌تواند نقش مطلوبی ایفا کند.

در ایران، به دلیل وجود منابع طبیعی و زیرزمینی و عدم نیاز دولت به درآمدهای مالیاتی در طول دهه‌های گذشته، نظام مالیاتی مهجور افتاد. در سالیان اخیر اما چالش‌های بین‌المللی و نوسانات موجود در بازار نفت و گاز، توجه دوباره دولت را به مالیات معطوف کرد. به همین دلیل، بر اساس قوانین برنامه‌های توسعه پنجم[۳] و ششم[۴] و قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران[۵]، دولت مکلف به قطع یا کاهش وابستگی هزینه‌های جاری دولت به درآمدهای نفت و گاز

---

۱. محسن طاهری تاری، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران (تهران: جنگل، ۱۳۹۳).

۲. لوسین پای و دیگران، بحران ها و توالیهای سیاسی، مترجم غلامرضا خواجه سروری، (تهران: پژوهشکده مطالعات راهبردی، چاپ اول، ۱۳۸۰)، ۲۳۹.

۳. ماده۱۱۷: به منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای به عواید نفت و گاز از طریق افـزایش سهم درآمدهای عـمومی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، به نحوی اقدام شود که:

الف ـ در پایان برنامه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی مشروط به عدم افزایش نرخ مالیاتهای مستقیم و با گسترش پایه‌های مالیاتی حداقل به ده‌درصد (۱۰٪) برسد.

تبصره۱ـ برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاههای موضوع ماده (۲۲۲) این قانون طی سالهای اجرای برنامه ممنوع است.

تبصره۲ـ دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه سالانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به‌گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت‌درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداریها و دهیاریها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) (به عنوان عوارض) و سهم دولت پنج درصد (۵٪) تعیین می‌شود.

ب ـ نسبت درآمدهای عمومی به استثناء درآمدهای نفت و گاز به اعتبارات هزینه‌ای به طور متوسط سالانه ده درصد (۱۰٪) افزایش یابد.

ج ـ اعتبارات هزینه‌ای دولت سالانه حداکثر دو درصد (۲٪) کمتر از نرخ تورم، افزایش یابد.

۴. ماده ۶: به منظور تحقق صرفه جویی در هزینه های عمومی، اصلاح نظام درآمدی دولت و همچنین قطع وابستگی بودجه به نفت تا پایان اجرای قانون برنامه ششم:

الف - برقراری هر گونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سالهای اجرای قانون برنامه ممنوع است.

۵. ماده ۲۶: در اجرای بند (۴) سیاست های کلی برنامه پنجساله هفتم و به منظور تحقق اهداف کمّی زیر مطابق با احکام این فصل اقدام می شود:

جدول شماره (۴)- اهداف کمّی سنجه‌های عملکردی اصلاح نظام مالیاتی

تا پایان این برنامه‌ها شد. این ضرورت موجب شد تا اصلاحاتی در قوانین مالیاتی صورت بگیرد و دولت تلاش کرد تا با تأکید بر روش‌های بازدارنده، میزان درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد. نگارندگان بر این باور هستند که این رویکرد اگرچه شاید در کوتاه زمانی دولتمردان را به نتایج دلخواه برساند اما به موازات کاهش سرمایه اجتماعی دولت، مؤدیان ترفندهایی را برای عدم حمایت مالی دولت خواهند یافت. لذا ضروری است تا به جای رویکرد بازدارنده، با پذیرش حقوق مؤدیان و احترام به آن و بازتعریف رابطه دولت و شهروندان، تمکین داوطلبانه را بهبود بخشید. نظریه قرارداد اجتماعی – به‌ویژه در چارچوبی که جان لاک از آن ارائه می‌دهد– می‌تواند این نقش را به خوبی ایفا نماید. لذا مقاله حاضر در صدد است تا با روش توصیفی و تحلیلی به این پرسش پاسخ دهد که در پرتو نظریه قرارداد اجتماعی، چه تضمین‌هایی برای حفظ حقوق مؤدیان در نظام مالیاتی ایران می‌توان در نظر گرفت؟ بدین منظور ابتدا نگاهی به نظریه مذکور خواهیم داشت و سپس به تبیین قرارداد اجتماعی مالی میان دولت و شهروندان در چارچوب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران پرداخته و در نهایت راهکارهای سه گانه را برای تضمین حقوق مؤدیان مطرح می‌کنیم.

۱- نگاهی به نظریه قرارداد اجتماعی

تئوری قرارداد اجتماعی تلاش می کند تا توضیح دهد که چرا و چگونه افراد در جوامع سیاسی سازماندهی می شوند و خودمختاری و استقلال شخصی خود را به نفع اطمینان از امنیت بیشتر مبادله می کنند. این نظریه در آثار فیلسوان معروفی نظیر هابز، لاک و روسو مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. بر اساس این دیدگاه، توصیف زندگی بدون دولت به تنهایی، فقر و زندگی خشن و کوتاه می انجامد، این در حالی است که چنین وضع طبیعی‌ای ما را به احساساتی نظیر غرور، انتقام و غیره سوق می دهد، اما در صورتی که افراد حقوق خود را به حاکم ارائه دهند در ازای آن نسبت به امنیت و دیگر وجوه اطمینان حاصل می کنند. فرض بر این است که مردم به نظم اجتماعی نیاز دارند تا از طریق همکاری، آزادی ذاتی خود را حفظ و بیان کنند که نظریه قرارداد اجتماعی می‌تواند به این ایده کمک نماید.[۶] نظریه قرارداد اجتماعی بر این فرضیه مبتنی است که انسان پیش از تأسیس دولت در وضع طبیعی زندگی می‌کند؛ وضعیتی که در آن قانون طبیعی بر رفتار و کنش انسان حاکم است و هر فردی مطابق میل خود عمل می‌کند؛ اما ضرورت‌ها و نیازهای بسیاری باعث می‌شوند تا انسانها دور هم جمع شوند و با یکدیگر درباره تأسیس دولت توافق کنند. لذا اولین نهادی که انسان موفق به ایجاد آن شد و با تأسیس آن توانست از وضع طبیعی عبور کند و به وضع مدنی برسد، همان نظام سیاسی یا دولت است.[۷] بنابراین، مدعای اصلی در نظریه قرارداد اجتماعی این است که اجتماعات و نهادهای سیاسی همچون دولت و قوانین آن از یک توافق نخستین میان افراد شکل می‌گیرند و توجیه این نهادها هم به همین واسطه است. بر این اساس، در نظریه قرارداد اجتماعی تنها دولتی عادلانه است که سیاست و نهادهایش مبتنی بر رضایت شهروندان باشد. برای همین این نظریه صرفاً شرحی بر این نیست که چرا اصلاً دولتی هست، بلکه آزمونی برای مشروعیت سیاسی هم هست.[۸]

سنجه عملکردی	واحد متعارف	هدف کمّی در پایان برنامه
نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	درصد/سالانه	۱۰
نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای	درصد/سالانه	۸۰

وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است گزارش سنجه‌های عملکردی اصلاح نظام مالیاتی را سالانه به مجلس ارسال نماید.

[6] . Locke, John. (1988). 'Two treatises of government'. ed. Peter Laslett, Cambridge, Cambridge university press.

[۷]. سبزه‌ای، محمدتقی، «جامعه مدنی به مثابه قرارداد اجتماعی: تحلیل مقایسه‌ای اندیشه‌های هابز، لاک و روسو»، پژوهش حقوق عمومی، ۲۲، ۱۳۸۶، ۶۷ - ۶۸.

[۸]. اسلامی، شهلا، «جان رالز: از سنت قرارداد اجتماعی تا دو اصل عدالت»، *پژوهش‌های فلسفی*، ۱۲، ۱۳۸۶، ۱۲.

توماس هابز به‌عنوان یکی از بزرگترین فیلسوفان سیاسی عصر مدرنیته برای نخستین بار به تئوریزه کردن مفهوم قدرت پرداخت و با تکیه بر مقولاتی چون علیت[9] (وجود منبع و منشأ اولیه در پس هر عمل)، عاملیت[10]، شفافیت[11]، مرکزیت[12] (علم و شاه به مثابه موجد ریشه‌های اقتدارگونه عمل)، قابلیت بازنمائی[13]، اصطلاحات مکانیکی، نقش قانونگذار و اسطوره جامعه سیاسی تلاش کرد که قدرت را بر پایه‌ای اخلاقی و مبتنی بر شناسایی مشروع ابتناء سازد.[14] هابز، این گونه استدلال می‌کند که انسان‌ها موجودات عقلایی هستند که آزادی خود را برای کنترل زندگی بدون نیاز به مقررات قانونی محدود می‌کنند. از نظر هابز، انسان موجودی منحصر به فرد و خودخواه است و همواره بهترین علایق و آرزوها را دنبال می‌کند و می‌کوشد تا از آزادی گسترده‌ای که در اختیار دارد برای کنترل دارایی‌های اقتصادی جهت به حداکثر رساندن ثروت شخصی به‌عنوان یک تلاش برای حفظ زندگی استفاده کند.[15]

جان لاک که یکی از مدافعان اولیه قرارداد اجتماعی است، پس از هابز این نظریه را پرورش داد و بر رضایت همیشگی مردم به‌عنوان مبنای مشروعیت دولت تأکید کرد. او می‌گوید: «برای فهم درست قدرت سیاسی و چگونگی پیدایش آن از آغاز باید دانست که انسانها در وضع طبیعی خود چگونه هستند. انسانها در آغاز در وضع طبیعی‌اند و در این وضع طبیعی افراد آزاد، برابر و صاحب حقوق طبیعی هستند». در وضع طبیعی، همگان برابر و مستقل بوده و هیچ کس حق ندارد به زندگی، سلامت، آزادی، یا اموال دیگری آسیب برساند. اگرچه وضع طبیعی وضع آزادی مطلق است اما مشکلاتی به همراه دارد. در وضع طبیعی، هر فرد خودش مسئول اجرای قانون طبیعی است؛ در نتیجه آزادی طبیعی هر شخصی در خطر است. این مشکلات، افراد را وارد قرارداد اجتماعی می‌کند. به نظر لاک، اجتناب از بروز جنگ، یکی از دلایل عمده افراد برای وارد شدن در جامعه و ترک وضع طبیعی است. افراد قرارداد می‌بندند تا دولتی به قصد حفظ متقابل جان، آزادی و دارایی‌های خود پدید آورند. بنابراین، دولت برای این است که حافظ حقوق طبیعی افرادی باشد که بر آنان حکم می‌راند.[16] مقصود از صلح و امنیت در نگاه لاک تنها زنده ماندن نیست، بلکه منظور دستیابی به رفاه، آسایش و ایجاد تسهیلات مشخصی است که حق طبیعی افراد است.[17] لذا هر یک از افراد بدین قصد چنین کاری می‌کند که آزادی و هستی‌اش در پناه حکومت و جامعه به نحو بهتری حفظ شود. بنابراین، قدرت اجتماع یا قوه قانونگذاری آن نمی‌تواند از حدودی که مقتضای خیر عموم است، تجاوز کند.[18] از نظر لاک، حد نهایی اعمال قدرت توسط دولت، خیر عموم و مصلحت همه افراد جامعه است و اصولی که قانونگذار برای اعمال آدمیان وضع می‌کند باید مطابق با قانون طبیعت باشد.[19] لاک از تحلیل موقعیت افراد در وضع طبیعی و انعقاد قرارداد اجتماعی دو نتیجه مهم می‌گیرد:

۱- از آنجا که بر مبنای قانون طبیعت هیچ کس نمی‌تواند به دیگری اختیار و سلطه خودسرانه را بدهد، در قرارداد اجتماعی نیز چنین حقی به حکومت انتقال نمی‌یابد. لذا تصویب هر قانونی که شخص را از مالکیت خویش به طور خودسرانه محروم سازد، خارج از صلاحیت قوه قانونگذاری است؛

---

9. causality
10. agency
11. tranceparency
12. centrality
13. representability

۱۴. تاجیک، محمد رضا، «قدرت و امنیت در عصر پسا- مدرنیسم»، فصلنامه سیاسی- اجتماعی گفتمان، شماره صفر، ۱۳۷۷، ۱۰۳.

15. Friend, C. (2004). 'Social Contract Theory: Internet encyclopedia of philosophy.

۱۶. اسلامی، همان، ۱۳

۱۷. تاجیک، همان

۱۸. و.ت، جونز، خداوندان اندیشه سیاسی، ج دوم، ترجمه علی رامین، (تهران: موسسه انتشارات امیرکبیر، چاپ هفتم، ۱۳۸۸)، ۲۴۱.

۱۹. همان، ۲۵۰

۲- هر گاه حکومت بر خلاف پیمان اجتماعی رفتار کند و در راهی مخالف آنچه وظیفه دارد حرکت کند، مشروعیت خود را از دست می‌دهد.[۲۰]

۲- کاربست نظریه قرارداد اجتماعی در نظام مالیاتی: قرارداد مالی اجتماعی

قرارداد مالی اجتماعی میان شهروندان و دولتها حتی در تمدن باستان شناخته شده است. به‌عنوان مثال، سیهاگ[۲۱] به نقل از کوتیله[۲۲]، فیلسوف هندی باستان و معاصر ارسطو، می نویسد: زمانی که هیچ نظمی در جامعه وجود نداشت و تنها قانون جنگل غالب بود (مردم خوشحال نبودند و نظم را طلب می کردند)، پسر پادشاه تصمیم به ایجاد سیستمی کرد که بر اساس آن افراد یک دهم کالاها و پول خود را به پادشاه اختصاص دهند و پادشاه در عوض آن محافظت از رفاه افراد را بر عهده می گرفت. بر اساس این سیستم، کسانی که جریمه (مالیات) پرداخت نمی‌کردند گناه پادشاه را بر عهده می‌گرفتند و بالعکس اگر پادشاه به دنبال رفاه مردم نبود، گناهان مردم را بر عهده می‌گرفت.[۲۳]

نقل قول بالا به درستی قرارداد اجتماعی مالی را حتی در تمدن باستان توصیف می‌کند که البته گونه‌ای ضمانت اجرای اخلاقی را در نظر گرفته است.

مالیات در نگاه فیلسوفان قرارداد اجتماعی نیز به‌عنوان ابزار تأمین هزینه‌های دولت جایگاه ممتازی دارد. از نظر هابز، مالیات ابزار برقراری عدالت و دَین هر شهروند نسبت به دولت در ازای صیانت از او است و بر وضع مالیات به میزان مصرف تأکید می‌کند. او می‌گوید: «عدالت یکسان متضمن و مستلزم وضع مالیات‌ها به شکل برابر و عادلانه است؛ و برابری مالیات‌ها مبتنی بر برابری در ثروت نیست بلکه بر برابری دینی است که هر کسی نسبت به دولت به ازای صیانتی که از وی به عمل می‌آورد، دارد».[۲۴] بعلاوه، از نظر هابز، پرداخت مالیات فی‌الواقع پرداخت دستمزد جنگجویانی است که حق حیات شهروندان را با شمشیر تضمین می‌کنند: «... مالیات‌هایی که قدرت حاکمه بر مردم تحمیل می‌کند، چیزی جز دستمزدی نیست که باید به حاملان سلاح‌های عمومی پرداخت شود تا از افراد خصوصی در انجام مشاغل و حرفه‌های خودشان، صیانت و حراست کنند. چون سودی که هر کس از آن طریق به دست می‌آورد، همان بهره‌مندی از حق حیات است...».[۲۵] هم‌چنین، هابر بر وضع مالیات بر مصرف تأکید می‌کند و می‌گوید: «... برابری در مالیات، بیشتر به برابری در آنچه مصرف می‌شود مربوط است تا به ثروت کسانی که مصرف یکسانی دارند. زیرا به چه دلیلی باید بر کسی که زیاد کار می‌کند و ثمرات کار و کوشش خود را پس‌انداز می‌نماید و کمتر مصرف می‌کند، مالیاتی بیشتر بست تا بر کسی که زندگی را به تن‌آسایی می‌گذراند و درآمد اندکی دارد و همه آن را مصرف می‌کند؟ به خصوص با توجه به اینکه اولی بیش از دومی مورد حمایت و صیانت دولت هم نیست. اما وقتی مالیات بر چیزهایی که آدمیان مصرف می‌کنند وضع شود، در آن صورت هر کس بر حسب آنچه مصرف می‌کند مالیات برابری می‌پردازد و در آن حال دولت هم به واسطه اسراف تجمل آمیز افراد خصوصی متضرر و مغبون نمی‌شود».[۲۶]

البته هابز از وضعیت افراد ناتوان در جامعه نیز غافل نمی‌شود و حمایت از آنها را وظیفه دولت می‌داند و معتقد است که «زندگی آنها را نبایست به اعانه و انفاق افراد خصوصی واگذاشت، بلکه باید معاش آنها (تا جایی که نیازمندی‌های طبیعی اقتضا می‌کند) به موجب قوانین دولت تأمین شود.[۲۷] این موضوع در واقع نوعی حمایت اجتماعی را برای اقشار آسیب‌پذیر

---

[۲۰]. ناصر کاتوزیان، مبانی حقوق عمومی، (تهران: میزان، ۱۳۹۰)، ۲۵۸.

[21]. Sihag

[22]. quoted Kautilya

[23]. Sihag, R. S. (2009). 'Kautilya on principle of taxation'. Humanomics, 25(1), 55-67, p56.

[۲۴]. توماس هابز، لویاتان، ترجمه حسین بشیریه، (تهران: نی، چاپ سوم، ۱۳۸۱)، ۳۰۹.

[۲۵]. همان

[۲۶]. همان

۲۷. همان

ارائه می‌کند که همان عدالت اجتماعی است و قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، در اصول سوم، بیست و نهم و چهل و نهم بر آن تأکید می‌کند.

لاک نیز ضمن یادآوری خطر اخذ اموال مردم به نحو دلخواه از سوی حکومتهای مطلقه و نکوهش آن، اذعان می‌دارد که حکومتها نمی‌توانند بدون مخارج و هزینه‌های لازم بر پای خود بایستند و لازم است که هر کس که از حفاظت و حمایت آن برخوردار می‌شود، سهمی از دارایی خود را برای تأمین مخارج آن اختصاص دهد. ولی این نیز باید با رضایت افراد صورت گیرد، یعنی رضایت اکثریت که خود مستقیماً و یا به وسیله نمایندگان انتخابی‌شان آن را اعلام می‌دارند، برای هر اقدامی از این قبیل ضروری است. چون اگر شخص صاحب قدرتی بنا به میل خود هر گونه مالیات و عوارضی را بر مردم، بدون رضایتشان تحمیل کند، از قانون اصلی مالکیت و اموال تخطی کرده است و مآلاً غایت حکومت را زیر پا گذارده است.[۲۸]

روسو نیز در تئوری قرارداد اجتماعی تأکید می کند که سیستم باید به قراردادهای متقابل دو طرف، یعنی مردم و دولت متعهد بماند، این قرارداد ایجاد شده بر اساس توافق دو طرف است. روسو توضیح می دهد که مردم منابع خود را به دولت واگذار می کنند، با شرطی که دولت نیز وعده بازگشت آن را بدهد. قرارداد اجتماعی روسو سه اصل اساسی را مطرح کرد: آزادی، نیازهای مشترک و متقابل. اهمیت پرداخت مالیات در نظریه قرارداد اجتماعی این است که افراد استقلال اقتصادی خود را از طریق پرداخت مالیات واگذار می‌کنند تا منافع مشترک را به دولت تحمیل کنند. دولت نیز به منظور بازگشت سرمایه های مردم، تلاش می‌کند تا به ایجاد رفاه برای همه مردم بپردازد.[۲۹]

بنا به تعریف، «قرارداد مالی اجتماعی»[۳۰] به این معنی است که اعضای جامعه با مشارکت در حکومت، مالیات می‌پردازند. الیور وندل هولمز[۳۱] قاضی سابق دادگاه عالی ایالات متحده در این زمینه می گوید: "مالیات چیزی است که ما برای یک جامعه متمدن پرداخت می‌کنیم." محققان معاصر نیز ارتباط بین توانایی‌های دولت برای تولید مالیات و سطوح توسعه خود را مطرح کرده‌اند.[۳۲] بنابراین، قرارداد مالی اجتماعی، «توافقی ضمنی میان دولت و شهروندان است که طی آن پرداخت مالیات در ازای دریافت خدمات عمومی مناسب، صورت می‌گیرد».[۳۳] لذا، توسعه دیدگاه‌های مالیاتی بر اساس قرارداد اجتماعی می تواند راهی برای مقابله با فرار مالیاتی باشد، چرا که در توافق ایجاد شده بین دولت و مردم، دولت متعهد می‌شود در قبال مالیات اخذ شده از شهروندان، تعهداتی از جمله رشد و شکوفایی کشور را به ارمغان بیاورد.

بنابراین، مقامات دولتی باید بدانند که مالیات دهندگان منابع اقتصادی خود را برای پرداخت مالیات هایی که همه افراد آن را نمی پردازند، فدا می‌کنند و اگر احساس کنند که پرداخت مالیات برای رفاه اجتماعی به طور مطلوب مدیریت نشده یا پول جمع آوری شده از پرداخت مالیات‌های عمومی در مسیر صحیح مورد استفاده قرار نگرفته، تلاش خواهند کرد تا آزادی خود را از طریق فرار از پرداخت مالیات به دست آورند. زیرا آنها احساس می کنند که پاسخ مساعدی به فداکاری آنها در به اجرا گذاشتن مفاد قوانین داده نشده است.[۳۴] لذا بازپرداخت‌های دریافت شده توسط مالیات دهندگان برای پرداخت مالیات، خدمات خوب دولتی، امکانات عمومی مناسب و زیرساختها (مانند جاده‌ها و پل‌ها، مدارس، مراکز بهداشتی و بیمارستان‌ها) منافع

---

۲۸. جونز، پیشین، ۲۵۲

29 . Yenni, Mangotinga, Eko Ganis, Sukoharsonob, Rosidi, bNurkholisb. (2015). Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 211. pp 966-971.p967

30. social fiscal contract

31 . Oliver Wendell Holmes

32 . Sihag, ibid

33 . Rozane Bezerra de Siqueira &- José Ricardo Bezerra Nogueira. (2013). Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil; Paper Prepared for the IARIW-IBGE Conference on Income. Wealth and Well-Being in Latin America. Rio de Janeiro. Brazil. September 11-14. P9.

34. Alm, J. (2013). Expanding The Theory of Tax Compliance From Individual To Group Motivations. pp. 1-24. LA: Department of Economics. Tulane University New Orleans.

خدمات عمومی، منعکس کننده اصل منافع متقابل است.[۳۵] در نتیجه، قرارداد مالی اجتماعی به این معنی است که شهروندان باید مالیات معینی را پرداخت کنند و این مالیات توسط حکومت برای اجرای برنامه خیر جمعی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در حالی که کشورهای پیشرفته تلاش بیشتری برای بسیج مالیات به‌عنوان یک منبع برای توسعه اجتماعی انجام داده اند، کشورهای در حال توسعه در این ارتباط ضعیف عمل کرده اند. تعداد زیادی از افراد دارای درآمد بالا در کشورهای در حال توسعه از پرداخت مالیات فرار کرده و تلاش‌های توسعه را مختل می‌کنند. این مسئله عمدتاً به این دلیل است که در این گونه کشورها مزایای پرداخت مالیات حداکثری نیست؛ بدین معنی که خدمات دولتی ضعیف است، امکانات عمومی و زیرساخت ها ناکافی هستند و فساد بالا است. اینها نمونه هایی واقعی از نقض قرارداد توسط دولت است.[۳۶] طبیعی است که وقتی دولت خدمات عمومی مناسب ارائه نمی‌دهد، در واقع از اجرای تعهدات خود در قرارداد منعقده با شهروندان عدول کرده و به موجب اصول کلی قراردادها باید ضامن شناخته شود. اینجا است که موضوع ضمانت‌اجراهای مالیاتی مطرح می‌شود و بایستی راه‌هایی برای نظارت شهروندان بر نوع هزینه کرد مالیات و الزام دولت به انجام تعهدات قراردادی خود در نظر گرفت.

۳- سازوکارهای نظارتی مؤدیان بر دولت در حقوق مالیاتی ایران

در جمهوری اسلامی ایران، دولت به موجب قرارداد اجتماعی که در قالب قانون اساسی تبلور یافته، عهده دار وظایف و تکالیفی است. بر اساس اصل سوم قانون اساسی، دولت جمهوری اسلامی ایران موظف است برای نیل به اهداف مذکور در اصل دوم،[۳۷] همه امکانات خود را برای اموری از قبیل رشد فضایل اخلاقی، بالا بردن سطح آگاهی‌های عمومی، آموزش و پرورش و تربیت بدنی رایگان، طرد کامل استعمار، محو هر گونه استبداد و خودکامگی، تأمین آزادی‌های سیاسی و اجتماعی، رفع تبعیض‌های ناروا، ایجاد نظام اداری صحیح، عدالت اقتصادی و... به کار برد.

در مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی، اشاراتی به این موضوع شده که موارد مندرج در اصل سوم قانون اساسی وظایف مسلم دولت است و باید محقق شود. یکی از اعضاء در تشریح این اصل چنین می‌گوید:

---

35. Yenni, Ibid

36. Swapan Kumar Bala, Pallab Kumar Biswas. (2005), Tax-Ombudsman in Bangladesh: An Analytical Review of the Regulatory Framework, The Cost and Management. Vol. 33. No. 6. PP 27-40. p1.

۳۷. جمهوری اسلامی، نظامی است بر پایه ایمان به:

۱. خدای یکتا (لا اله الا الله) و اختصاص حاکمیت و تشریع به او و لزوم تسلیم در برابر امر او.
۲. وحی الهی و نقش بنیادی آن در بیان قوانین.
۳. معاد و نقش سازنده آن در سیر تکاملی انسان به سوی خدا.
۴. عدل خدا در خلقت و تشریع.
۵. امامت و رهبری مستمر و نقش اساسی آن در تداوم انقلاب اسلام.
۶. کرامت و ارزش والای انسان و آزادی توأم با مسئولیت او در برابر خدا، که از راه:

الف- اجتهاد مستمر فقهای جامع‌الشرایط بر اساس کتاب و سنت معصومین سلام الله علیهم اجمعین،
ب- استفاده از علوم و فنون و تجارب پیشرفته بشری و تلاش در پیشبرد آنها،
ج- نفی هر گونه ستمگری و ستم‌کشی و سلطه‌گری و سلطه‌پذیری،
قسط و عدل و استقلال سیاسی و اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و همبستگی ملی را تأمین می‌کند.

«... آن چیزهایی که جامعه ایرانی را فشار می‌دهد که در آن دوازده هدف با توجه به اصلاحاتی که شده ملاحظه می‌فرمائید آنها را بیان می‌کنم تا جامعه بفهمد وقتی جمهوری اسلامی می‌آید یک چیزی جامعه از آن می‌خواهد و طبق برنامه‌های زمانبندی شده، مثلاً آموزش و پرورش رایگان را از آن می‌خواهد و الی آخر».[۳۸]

یکی دیگر از اعضاء این موضوعات را تکالیف دولت می‌داند و عبارت «وظیفه دولت» را در برابر «وظیفه مردم» قرار می‌دهد و خود را متعهد به آنها می‌داند.

«... خود بنده در تمام روستاهای آذربایجان رفته‌ام و واقعاً فعالیت کردم و مطالب را تشریح کردم، به مردم گفتم که هدف چیست و وظیفه دولت چه خواهد بود. بنابراین وظیفه مردم هم در اینجا روشن شود و من در برابر مردم متعهد هستم».[۳۹]

عضو دیگر نیز موارد مندرج در اصل سوم قانون اساسی را نه آرمانهای انقلاب بلکه وظایف واقعی دولت می‌داند و بیان می‌کند:

«...آموزش و پرورش رایگان آیا آرمان است؟ آیا ارزان کردن اجناس یک آرمان است؟ تهیه شیر و آذوقه و ارزاق مردم یک آرمان است؟ تقویت روح تحقیق از وظایف است این را بنویسید... دولت موظف است انقلاب اسلامی را در جلوه‌های مختلف پیاده کند. یک انقلاب را در جلوه‌های مختلف که می‌خواهد پیاده کند، اول انقلاب فرهنگی یعنی آموزش رایگان را باید بگذارند دیگر این را می‌شود از روز اول مهر عملی کنند. آیا بهداشت و طب ملی آرمان است؟ این را باید از فردا شروع کنند. یا بیمه، بیمه‌های متعدد قبلاً در این مملکت بوده ولی شمول آن کم بوده خب، حالا بیشتر کنند... مشارکت مردم در تعیین سرنوشت در اصل سه آرمان است و در اصل شش این موضوع تأمین شده».[۴۰]

فاتحی دیگر عضو مجلس بررسی نهایی قانون اساسی نیز در توضیح اصل سوم این گونه بیان می‌کند:

«پس برای رسیدن به عدل و استقلال سیاسی و اقتصادی و اجتماعی، حتماً باید این مطالب در جامعه ما تحقق پیدا کند».[۴۱]

در اصول دیگر قانون اساسی از جمله اصل بیستم[۴۲]، بیست و دوم[۴۳]، بیست و هشتم[۴۴]، بیست و نهم[۴۵]، سی و یکم[۴۶]، چهلم[۴۷]، چهل و ششم[۴۸]، چهل هفتم[۴۹] و چهل و هشتم[۵۰]، حقوق اقتصادی مردم مورد توجه قرار گرفته و اصل ۴۳ قانون

---

[۳۸]. صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. (تهران: اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، ۱۳۶۴)، ۲۳۴.

[۳۹]. همان، ۲۸۱

۴۰. همان، ۲۸۳

۴۱. همان

[۴۲]. همه افراد ملت اعم از زن و مرد یکسان در حمایت قانون قرار دارند و از همه حقوق انسانی، سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی با رعایت موازین اسلام برخوردارند.

[۴۳]. حیثیت، جان، مال، حقوق، مسکن و شغل اشخاص از تعرض مصون است مگر در مواردی که قانون تجویز کند.

[۴۴]. هر کس حق دارد شغلی را که بدان مایل است و مخالف اسلام و مصالح عمومی و حقوق دیگران نیست برگزیند. دولت موظف است با رعایت نیاز جامعه به مشاغل گوناگون، برای همه افراد امکان اشتغال به کار و شرایط مساوی را برای احراز مشاغل ایجاد نماید.

[۴۵]. برخورداری از تأمین اجتماعی از نظر بازنشستگی، بیکاری، پیری، ازکارافتادگی، بی‌سرپرستی، درراه‌ماندگی، حوادث و سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی‌درمانی و مراقبت های پزشکی به صورت بیمه و غیره، حقی است همگانی. دولت موظف است طبق قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، خدمات و حمایت های مالی فوق را برای یک یک افراد کشور تأمین کند.

[۴۶]. داشتن مسکن متناسب با نیاز، حق هر فرد و خانواده ایرانی است. دولت موظف است با رعایت اولویت برای آنها که نیازمندترند به خصوص روستانشینان و کارگران زمینه اجرای این اصل را فراهم کند.

[۴۷]. هیچ‌کس نمی‌تواند اعمال حق خویش را وسیله اضرار به غیر یا تجاوز به منافع عمومی قرار دهد.

[۴۸]. هر کس مالک حاصل کسب و کار مشروع خویش است و هیچ‌کس نمی‌تواند به عنوان مالکیت نسبت به کسب و کار خود امکان کسب و کار را از دیگری سلب کند.

[۴۹]. مالکیت شخصی که از راه مشروع باشد محترم است. ضوابط آن را قانون معین می‌کند.

۵۰. در بهره‌برداری از منابع طبیعی و استفاده از درآمدهای ملی در سطح استان ها و توزیع فعالیت های اقتصادی میان استان ها و مناطق مختلف کشور، باید تبعیض در کار نباشد، به طوری که هر منطقه فراخور نیازها و استعداد رشد خود، سرمایه و امکانات لازم در دسترس داشته باشد.

اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر می‌دارد: «برای تأمین استقلال اقتصادی جامعه و ریشه‌کن کـردن فقـر و محرومیـت و برآوردن نیازهای انسان در جریان رشد، با حفظ آزادی او، اقتصاد جمهوری اسـلامی ایـران بـر اسـاس ضـوابط زیـر اسـتوار می‌شود:

۱. تأمین نیازهای اساسی: مسکن، خوراک، پوشاک، بهداشت، درمان، آموزش و پرورش و امکانات لازم برای تشکیل خانواده برای همه.

۲. تأمین شرایط و امکانات کار برای همه به منظور رسیدن به اشتغال کامل و قرار دادن وسایل کار در اختیار همه کسانی که قادر به کارند ولی وسایل کار ندارند، در شکل تعاونی، از راه وام بدون بهره یا هر راه مشروع دیگر...

۳. تنظیم برنامه اقتصادی کشور به صورتی که شکل و محتوا و ساعت کار چنان باشد که هر فرد عـلاوه بـر تـلاش شـغلی، فرصت و توان کافی برای خودسازی معنوی، سیاسی و اجتماعی و شرکت فعال در رهبری کشور و افزایش مهـارت و ابتکـار داشته باشد...».

بعلاوه، بند نهم اصل سوم قانون اساسی نیز قسط و عدل را تامین کننده کرامت و ارزش والای انسان و آزادی توأم با مسئولیت او در برابر خدا دانسته است. همچنین، مطابق اصل ۴۹ قانون اساسی، «دولت موظف است ثروت های ناشی از ربا، غصب، رشوه، اختلاس، سرقت، قمار، سوء استفاده از موقوفات، سوء استفاده از مقاطعه‌کاری ها و معاملات دولتی، فروش زمین های موات و مباحات اصلی، دایر کردن اماکن فساد و سایر موارد غیر مشروع را گرفته و به صاحب حق رد کند و در صورت معلوم نبودن او به بیت‌المال بدهد...».

تأمین مالی تکالیف دولت نیز در اصول چهل و پنجم و پنجاه و یکم مشخص شده است. به موجب اصل چهل و پنجم «انفال و ثروت های عمومی از قبیل زمین های موات یا رها شده، معادن، دریاها، دریاچه‌ها، رودخانه‌ها و سایر آب های عمومی، کوه‌ها، دره‌ها، جنگل ها، نیزارها، بیشه‌های طبیعی، مراتعی که حریم نیست، ارث بدون وارث، و اموال مجهول‌المالک و اموال عمومی که از غاصبین مسترد می‌شود در اختیار حکومت اسلامی است تا بر طبق مصالح عامه نسبت به آنها عمل نماید. تفصیل و ترتیب استفاده از هر یک را قانون معین می‌کند». به موجب اصل پنجاه و یکم نیز دولت می‌تواند مطابق قانون نسبت به اخذ مالیات از مردم اقدام نماید. مطابق این اصل «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». درآمدهای مالیاتی به شرح اصل پنجاه و سوم قانون اساسی در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و بر اساس اصل پنجاه و دوم برای مصارف و مخارج تخصیص پیدا می‌کند.

بنابراین، در هر قراردادی دو طرف وجود دارد که هر کدام تعهداتی بر عهده دارند و عدم پایبندی هر کدام از طرفین به تعهدات موجب ضمان طرف دیگر خواهد بود. مشاهده می‌شود که قانون اساسی تکالیف متعددی را بر دوش دولت گذاشته که باید به آنها متعهد باشد. همچنان که یکی از اعضای مجلس بررسی نهایی قانون اساسی، این موارد را تعهدات الزام آور می‌داند و می‌گوید:

> «...آنهایی که این قانون اساسی را تصویب می‌کنند می‌گویند ما اینها را می‌خواهیم. در اصولی که بعداً می‌آید همان طور که شأن یک قانون است، در یک ماده و یک اصل یک چیز باید الزام‌آور باشد، مثلاً وقتی می‌گوییم که «بالا بردن سطح آگاهی‌های عمومی»، این را مردم می‌خواهند، «آموزش و پرورش رایگان» را مردم می‌خواهند...».[۵۱]

در مقابل، مردم بر اساس اصل پنجاه و یکم و به تفصیلی که در قوانین مالیاتی آمده مکلفند نسبت به پرداخت مالیات اقدام نمایند. بدین منظور، در قوانین مالیاتی ایران ضمانت اجراهای مختلفی برای مجازات مؤدیان در نظر گرفته شده که می‌توان به سه دسته کلی ضمانت اجراهای اداری، مدنی و کیفری اشاره کرد. اما اگر دولت به تعهدات خود عمل نکرد، شهروندان چه

---

[۵۱]. همان، ۲۸۸

ضمانت اجراهایی برای مقابله با نقض تعهدات دولت در اختیار دارند؟ تنها ضمانت اجرایی که قوانین مالیاتی در اختیار مؤدیان قرار داده، حق بر دادرسی است که به صورت دادرسی اداری موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، دادرسی شبه قضایی (مواد ۲۴۴ تا ۲۵۹ ق.م.م.) و دادرسی قضایی موضوع بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آئین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب ۱۳۹۲/۳/۲۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی) تضمین شده است. همچنین برای کشف و رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی و تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال آنها (ماده ۲۶۴ ق.م.م)، دادستان انتظامی مالیاتی (ماده ۲۶۳ ق.م.م) شکل گرفته است.

این مقررات برای این است که حقوق مؤدیان در مواجهه با دستگاه مالیاتی تأمین گردد و خدشه‌ای به حقوق مالی دولت وارد نشود. اما اگر شهروندان از سیاستهای مالیاتی دولت و یا قوانین وضع شده توسط مجلس و یا نحوه اجرای قوانین ناراضی باشند، چگونه باید اعتراض خود را به دولت نشان دهند؟ اگر دولت تکالیف مندرج در قانون اساسی را در قبال شهروندان انجام ندهد و از تعهدات خود عدول نماید مرجع رسیدگی چه نهادی است؟ اگر درآمدهای مالیاتی در محل مناسب خود که مورد توجه مؤدیان است به مصرف نرسد، شهروندان چگونه می‌توانند از حقوق نظارتی خود استفاده کنند؟ قوانین مالیاتی ایران از پاسخ به این پرسش‌ها عاجز است. آنچه مشخص است اینکه قوانین مالیاتی ایران نگاهی قدرت گرایانه به وضع و وصول مالیات دارند و اساساً قائل به نظارت بر عمکرد کلی دولت در این زمینه نیست؛ در حالی که بر اساس آموزه قرارداد اجتماعی و اصول قانون اساسی به‌ویژه اصل پنجاه و ششم، وجود این حق برای شهروندان مسلم است. همچنان که در نظریات اعضای مجلس نهایی بررسی قانون اساسی چنین حقی برای مردم مفروض دانسته شده است. به تعبیر یکی از اعضای مجلس بررسی نهایی قانون اساسی:

«ما برای این مجلس انتخاب شدیم و قبول دولت و اعتبارنامه، حق رأی به نمایندگان داده است. این حق مکتسب را هیچ عاملی نمی‌تواند بگیرد جز موکل، آن هم با عزل...».[۵۲]

یا آنجا که نایب رئیس مجلس بررسی نهایی بیان می‌کند:

«اگر ملت عزیز ما، اگر موکلین و انتخاب کنندگان ارجمند ما در این آهنگ [طی مسیر انقلاب] کمترین نقص و فتوری ببینند، از فردا با هر وسیله‌ای که در اختیار دارند نظرشان را به ما اعلام کنند».[۵۳]

بنابراین، سخن گفتن از قرارداد اجتماعی در نظام حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران با توجه به موارد مذکور و به تبع آن در نظام حقوق مالیاتی ایران، حرف گزافی نیست و لازم است تا سازوکارهای لازم برای کنترل سیاست‌های مالی دولت در اختیار شهروندان و مؤدیان مالیاتی قرار بگیرد. در همین رابطه سه ضمانت اجرای مشخص که منبعث از اصول قانون اساسی و نظریه قرارداد اجتماعی است برای تضمین حقوق مؤدیان پیشنهاد می‌گردد.

۳-۱-تأسیس آمبودزمان تخصصی مالیاتی

یکی از راهکارهایی که امروزه برای بهبود رویه‌های مالیاتی و مبارزه با فساد پیشنهاد می‌شود، استفاده از آمبودزمان‌های تخصصی مالیاتی در کنار دیوان‌ها و دادگاه‌های مالیاتی برای حل و فصل سریع اختلافات مالیاتی است. آمبودزمان یک واژه سوئدی است که در زبان سوئدی به معنای سخنگو یا نماینده آمده است.[۵۴] در تعبیر اکسفورد «یک مقام حکومتی است که توسط مردم در برابر حکومت یا نهادهای عمومی ایجاد می‌شود و کارش آن است که تحقیق کند و به دادخواه گزارش دهد».[۵۵] اتحادیه کانون وکلای بین‌المللی، آمبودزمان را یک مرکز می‌داند که به وسیله قانون اساسی یا مصوبه قوه مقننه یا

---

[۵۲]. همان، ۲۸۳

[۵۳]. همان، ۳۷۱

[۵۴]. فلاح‌زاده، علی محمد و زهرا زارعی، «بررسی تطبیقی سازمان بازرسی کل کشور و نهاد آمبودزمان»، فصلنامه حقوق اداری، سال ۱، ۲ (۱۳۹۲)، ۳۸.

[55] . Oxford, 1057

پارلمان تأسیس شده است و به وسیله یک مقام عمومی بلندپایه مستقل که مقابل قوه مقننه یا پارلمان پاسخگو است مدیریت می‌شود، شکایت را از اشخاص خسارت دیده علیه مستخدمین، مقامات و نمایندگی‌های دولت دریافت می‌کند یا به طور مستقل عمل می‌کند و دارای اختیار رسیدگی، صدور توصیه نامه و صدور گزارشات است.[۵۶]

برخی از کشورها با هدف دستیابی به عدالت مالیاتی در اقدامات و رویه‌های مراجع مالیاتی، طی یکی دو دهه گذشته اقدام به تأسیس آمبودزمان مالیاتی یا ادارات داوری نموده‌اند. از جمله می‌توان به بریتانیا در سال ۱۹۹۳، استرالیا در ۱۹۹۵، ایالات متحده در ۱۹۹۸، پاکستان در سال ۲۰۰۰، بنگلادش در ۲۰۰۵ و کانادا در ۲۰۰۷ اشاره کرد.[۵۷]

در اسپانیا، فرانسه، (از سال ۱۹۷۹)، اتریش و آلمان نیز مؤسساتی وجود دارند که نظارت بر رعایت حقوق مالیات دهندگان از طریق مقامات مالیاتی را بر عهده دارند. در لهستان، تا دسامبر ۲۰۱۲، بحث در مورد مشروعیت تأسیس چنین نهادی بود که از آن به‌عنوان آمبودزمان حقوق مالیات دهندگان (TRO) یاد می‌شد. این نهاد به‌عنوان ارگانی تخصصی، وظیفه نظارت بر عملکرد سیستم مالیاتی و در نتیجه اقدامات پیشگیرانه در برابر عواقب منفی که به مؤدیان وارد می‌شد، را بر عهده داشت. با این حال، در جلسه کمیته امور مالی عمومی، پس از بررسی پیش نویس قانون منافع حقوق مالیات دهندگان در سال ۲۰۱۳ رد شد.[۵۸]

در ایالات متحده سرویس مدافع مؤدیان[۵۹] (TAS) با لایحه قانونی حقوق مؤدیان[۶۰] در سال ۱۹۹۶ ایجاد و جایگزین اداره آمبودزمان مؤدیان شد. این نهاد، یک سازمان مستقل در سرویس درآمد داخلی[۶۱] است که کارمندان آنها به مودیانی که با مشکلات اقتصادی درگیر هستند، کسانی که درخواست کمک برای حل مشکلات مالیاتی خود دارند و مشکل آنها از طرق عادی قابل حل نیست؛ یا کسانی که اعتقاد دارند مرجع مالیاتی یا رویه‌ها آنگونه که باید کار نمی‌کنند، کمک می‌کند. مدافع ملی مؤدیان[۶۲] به‌عنوان رأس عمل می‌کند و هر ایالتی حداقل یک مدافع مالیاتی محلی[۶۳] دارد که از اداره سرویس درآمد داخلی محلی[۶۴] مستقل است و به طور مستقیم به مدافع ملی مؤدیان گزارش می‌دهد.[۶۵]

در کانادا به دنبال تأسیس منشور حقوق مؤدیان در سال ۱۹۸۵، سازمان درآمدهای کانادا (CRA) یک بیانیه عمومی صادر و از قصد خود مبنی بر ایجاد یک آمبودزمان مالیاتی جدید صحبت کرد. این اعلامیه، تعهد دولت به پاسخگویی بهتر و عدالت مالیاتی را به‌عنوان گامی برای تقویت نهادهای دموکراتیک کانادا از طریق افزایش شفافیت و تضمین رفتار برابر با همه شهروندان تلقی می‌کرد. در نتیجه، آمبودزمان مالیاتی کانادا در سال ۲۰۰۷ در چارچوب سازمان درآمدهای کانادا (CRA) ایجاد شد و مسئولیت آن تضمین حقوق خدماتی شهروندان در مقابل سازمان درآمدی کانادا است به گونه‌ای که منشور حقوق مؤدیان تحقق یابد.[۶۶]

در انگلستان، اداره داوری مالیاتی بریتانیا در سال ۱۹۹۳ توسط دپارتمان درآمدهای داخلی در واکنش به منشور شهروندی برای فراهم کردن سازوکار رسیدگی بیطرفانه به شکایات تأسیس شد. هم‌چنین، این اداره، برای کمک به حل شکایات از

---

[۵۶] . موسی‌زاده، ابراهیم، «بررسی تطبیقی کمیسیون اصل نود و نهاد آمبودزمان (نهاد بازرسی و نظارت)»، دیدگاه های حقوقی، ۳(۱۳۹۱)، ۵۷، ۱۶۶.

[57] . Farrar & Others (Jonathan M. Farrar, Maureen E. Donnelly, and Sonia B. Dhaliwal). (2013). Procedural Aspects of Tax Fairness: A Content Analysis of Canadian Tax Jurisprudence. The ATA Journal of Legal Tax Research, Volume 11, Issue 2, 21–37

[58] . Klonowska, Alina. (2017). 'STANDARDS APPLIED IN PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS'. Scientific Journal WSFiP Nr 3/2017, pp 93-110.

[59] . Taxpayer Advocate Service (TAS)

[60] . Taxpayer Bill of Rights

61 . Internal Revenue Servic (IRS)

62 . National Taxpayer Advocate

63 . local Taxpayer Advocate

64 local IRS office

[65] . Shulman, Douglas H. (2010). Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series, p39.

[66] . Gordhan, Pravin. (2008). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, p23.

افراد و کسب و کارهایی که در مورد روش کارشان ناراضی بودند، تشکیل می‌شد. شکایات مربوط به اشتباهات، تأخیرهای نامعقول، مشاوره‌های گمراه کننده، رفتار نامناسب کارکنان و سوء استفاده از اختیار در رسیدگی به شکایات در صلاحیت اداره داوری است. در استرالیا نیز به دنبال تحقیقات سال ۱۹۹۳ کمیته‌های مشترک حسابهای عمومی و حسابرسی، آمبودزمان مالیاتی در سال ۱۹۹۵ به‌عنوان یک سازوکار کلیدی در اصلاح عدم تعادل به وجود آمده بین اداره مالیاتی استرالیا (ATO) و مؤدیان ایجاد شد.[۶۷]

کشورهای آسیایی نیز در طول یکی دو دهه اخیر با تأسی از کشورهای اروپایی اقدام به تأسیس آمبودزمان تخصصی مالیاتی کرده‌اند که از جمله می‌توان به بنگلادش و پاکستان اشاره کرد. در بنگلادش لایحه آمبودزمان مالیاتی در دهم جولای ۲۰۰۵ به تصویب مجلس رسید.[۶۸] در پاکستان، دولت ضیاءالحق، ایده پاسخگویی را از شریعت اسلام برگرفت و آن را با نهاد بازرسی سوئدی تلفیق کرد و دفتر محتسب را تأسیس نمود. در سال ۱۹۸۳ ضیاءالحق، یکی از قضات ارشد دیوان عالی پاکستان را به عنوان اولین محتسب منصوب کرد. دفتر محتسب، نهادی قانونی، بی طرف و ارباب رجوع محور است که مستقل از قوای سه گانه فعالیت می‌کند. این نهاد از بدو تأسیس، مرجع سهل الوصولی برای رسیدگی به شکایات در مورد عدم کارآیی و فسادهای دولتی بوده است. در حال حاضر، در پاکستان هشت آمبودزمان وجود دارد که شامل چهار آمبودزمان فدرال و چهار آمبودزمان منطقه‌ای است.[۶۹] آمبودزمان مالیاتی یکی از گونه‌های آمبودزمانی در این کشور است.

در ایران اما با وجود اینکه نهاد آمبودزمان در حقوق ایران باستان ریشه دارد و حتی فرهنگ اسلامی نیز دیوان مظالم را از تاریخ و فرهنگ ایران به‌ویژه نظام دیوانی و حقوق اداری ایران در دوره ساسانی وام گرفته است،[۷۰] یک نهاد آمبودزمانی قوی که حمایت مطلوبی از شهروندان و مؤدیان مالیاتی داشته باشد شکل نگرفته است. اگر چه برخی کمیسیون اصل ۹۰ قانون اساسی و سازمان بازرسی کل کشور را نهادهای آمبودزمانی می‌دانند، برخی با توجه به عدم استقلال این نهادها، به وجه آمبودزمانی آنها با تردید می‌نگرند. در هر حال، حتی اگر وجود این دو نهاد را تضمین مهمی در تأمین و تضمین حقوق شهروندان در نظر بگیریم، جای خالی آمبودزمان مالیاتی همچنان در نظام حقوق مالیاتی ایران احساس می‌شود.

۳-۲- استفاده از حق نظارتی موضوع اصل هشتم قانون اساسی

اصل هشتم قانون اساسی مقرر می‌دارد: «در جمهوری اسلامی ایران دعوت به خیر، امر به معروف و نهی از منکر وظیفه‌ای است همگانی و متقابل بر عهده مردم نسبت به یکدیگر، دولت نسبت به مردم و مردم نسبت به دولت. شرایط و حدود و کیفیت آن را قانون معین می‌کند. «و المؤمنون و المؤمنات بعضهم اولیاء بعض یأمرون بالمعروف و ینهون عن المنکر».

در نظام اسلامی، نیرومند ترین اهرم کنترل قدرت، نظارت عمومی است که در قالب امر به معروف و نهی از منکر تجلی پیدا می‌کند و بر عهده عموم مردم نهاده شده است. وجود این اصل در قانون اساسی به نظام سیاسی این توانایی را می‌بخشد که به صورت مداوم سطح آگاهی‌های مردم و کارایی و قدرت کنترل داخلی را تا آن حد بالا ببرد که هرگز قدرتی به فساد کشیده نشود و از حدود حق و خیر تجاوز نکند؛[۷۱] زیرا یکی از روشن‌ترین مصداق‌های منکر، وجود حکومت ظالم و فاسد

---

[67]. Boateng, C Ofori. (2014). Factors to consider when establishing an effective tax Ombudsman in South Africa, Mini-dissertation submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree Magister Commercii in South African and International Taxation at the Potchefstroom Campus of the NorthWest University, p48.

[68]. Swapan Kumar Bala, Pallab Kumar Biswas. (2005). Tax-Ombudsman in Bangladesh: An Analytical Review of the Regulatory Framework, The Cost and Management, Vol. 33 No. 6, PP 27-40, p30.

[۶۹]. فلاح زاده، علی محمد و دیگران، «مطالعه‌ای در ساختار و صلاحیت آمبودزمان در نظام حقوقی ترکیه و پاکستان»، فصلنامه حقوق اداری، سال ششم، ۱۶، 3 (۱۳۹۷)، ۱۳۳-۱۵۶، ص ۱۳۵-۱۳۶.

[۷۰]. میر محسن طاهری تاری، آیین دادرسی مالیاتی (ج اول). (تهران: موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴)، ۹۴-۹۵.

[۷۱]. عباسعلی عمید زنجانی، حقوق اساسی ایران، (تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۸۵)، ۲۲۸-۲۸۹.

است که باید با آن مبارزه کرد.[۷۲] متقابل بودن حق نظارت مندرج در اصل هشتم قانون اساسی ایجاب می‌کند تا همچنان که دولت حق دارد تا از طریق اعمال ضمانت اجراهای قانونی، مردم را به اجرای قانون وادار نماید و در صورت تخلف و یا ارتکاب جرم آنها را مجازات نماید، مردم نیز بتوانند و بلکه مکلفند در صورت انحراف دولت از وظایف اصلی و ذاتی خود، از طرق مختلف دولت را به مسیر اجرای تکالیف خود برگردانند. این مفهوم با اندیشه قرارداد اجتماعی نیز همخوانی و هماهنگی دارد. اعمال این حق می‌تواند از طریق رسانه‌ها و مطبوعات، احزاب و گروه‌ها و تجمعات و گردهمایی‌ها محقق شود.[۷۳] آزادی مطبوعات، آزادی اجتماعات، آزادی تظاهرات و آزادی تحزب از مقولاتی است که در طول قرن نوزدهم وارد در شبکه حقوق اکثر کشورهای اروپا شد تا شهروندان به‌عنوان قدرتی حی و حاضر به منظور خنثی کردن خلافکاری‌های حکومت، حتی در محدوده اعمال فرمانروایی او پیوسته آماده باشند.[۷۴] در همین راستا، اصل (۲۴)[۷۵] قانون اساسی، آزادی مطبوعات در بیان مطالب و اصل (۲۶)[۷۶] آزادی شرکت در احزاب و جمعیت‌ها را تضمین کرده و اصل (۲۷)[۷۷] نیز اجازه برگزاری راهپیمایی را بدون حمل سلاح داده است.

در شرایطی که نظام مالیاتی ایران فاقد یک آمبودزمان تخصصی مالیاتی است، نظارت مردم از طریق اصل هشتم قانون اساسی می‌تواند تا حدودی این ضعف را پوشش دهد. در اجرای این اصل قانون اساسی در سال ۱۳۹۴ قانون حمایت از آمران به معروف و ناهیان از منکر به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب ماده (۸) این قانون[۷۸] «مردم از حق دعوت به خیر، نصیحت، ارشاد در مورد عملکرد دولت برخوردارند و در چارچوب شرع و قوانین می‌توانند نسبت به مقامات، مسئولان، مدیران و کارکنان تمامی اجزای حاکمیت و قوای سه‌گانه اعم از وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، نیروهای مسلح و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قوانین و مقررات عمومی نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر یا تصریح نام است، امر به معروف و نهی از منکر کنند». علی‌رغم تمام انتقاداتی که به این قانون وارد است، ماده مذکور گامی به جلو به سمت تحقق حق نظارت شهروندان بر دستگاه‌های اجرایی از جمله سازمان امور مالیاتی کشور و تضمین حقوق شهروندان است. در مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی نیز این موضوع مورد توجه قرار گرفته است. یکی از اعضا در بررسی اصل مربوط به امر به معروف و نهی از منکر و در نطق پیش از دستور چنین می‌گوید:

«یکی از اصولی که روی آن بایستی دقیقاً تکیه کنیم همین اصلی است که طبق آن همه مردم مسئولیت دارند. یعنی پاسداری از انقلاب تحت عنوان امر به معروف و نهی از منکر بر عهده افراد ملت است. این ملتی که انقلاب را به وجود آورده است موظف است از این انقلاب حمایت و پاسداری کند و هم مراقب مردم دیگر باشد و هم مراقب دولت... ولی در جامعه‌ای که استبداد بیاید، مردم نمی‌توانند آزادانه صحبت کنند... سعی بکند جوی در جامعه وجود داشته باشد که افراد ملت بتوانند این اصل را [امر به معروف و نهی از منکر] آزادانه پیاده کنند، یعنی فریاد بزنند و در

---

[۷۲]. محمد جواد ارسطا، *نگاهی به مبانی تحلیلی نظام جمهوری اسلامی ایران*، (قم: بوستان کتاب، چاپ چهارم، ۱۳۹۴) ۴۶۴.

[۷۳]. جوان آراسته، حسین، «نظارت همگانی و متقابل در نظام اسلامی (تحلیل اصل هشتم قانون اساسی)»، *فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات انقلاب اسلامی*، سال دهم، ۳۴، (۱۳۹۲)، ۱۲۹-۱۴۴، ۱۴۰.

[۷۴]. ابوالفضل قاضی شریعت پناهی، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، (تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۸۲)، ۶۵۰.

[۷۵]. نشریات و مطبوعات در بیان مطالب آزادند مگر آن که مخل به مبانی اسلام یا حقوق عمومی باشد. تفصیل آن را قانون معین می‌کند.

۷۶. احزاب، جمعیت‌ها، انجمن‌های سیاسی و صنفی و انجمن های اسلامی یا اقلیت های دینی شناخته‌شده آزادند، مشروط به این که اصول استقلال، آزادی، وحدت ملی، موازین اسلامی و اساس جمهوری اسلامی را نقض نکنند. هیچ‌کس را نمی‌توان از شرکت در آنها منع کرد یا به شرکت در یکی از آنها مجبور ساخت.

۷۷. تشکیل اجتماعات و راهپیمایی‌ها، بدون حمل سلاح، به شرط آن که مخل به مبانی اسلام نباشد آزاد است.

۷۸. قانون حمایت از آمران به معروف و ناهیان از منکر مصوب ۱۳۹۴/۰۳/۱۹

مقابل منکر ایستادگی و مقاومت بکنند و اگر کسی فریاد زد، مثل جامعه دیروز ما نباشد که مردم دیگر به او بگویند آقا به تو چه برو پی کارت. این روحیه باید در هم شکسته شود».[۷۹]

۳-۳- نافرمانی مالیاتی

نافرمانی مالیاتی شکلی از نافرمانی مدنی است. «نافرمانی» در نقطهٔ مقابل «اطاعت» یا «فرمانبری» به معنی سرپیچی از دستورات و اطاعت نکردن از فرامین، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در اصطلاح، «نافرمانی مدنی، اقدامی است که شهروندی با اتکاء بر ابزار مسالمت آمیز، در راستای سرپیچی علنی و اعلام شده از فرامینی که به نام هنجار و یا آموزه‌ای مافوق صادر شده ولی به نظر نامشروع می آید، در مقابل قانون، حکم یا فرمانی مقتدرانه صورت می‌دهد». «جان راولز» در کتاب معروف خود تحت عنوان «نظریهٔ عدالت»، نافرمانی مدنی را کنشی علنی، مسالمت آمیز و وجدانی، اما مغایر قانون و معمولا" با هدف تغییر قوانین و یا تغییر سیاست حکومت معرفی می‌کند.[۸۰] بنابراین، نافرمانی مالیاتی را می‌توان مخالفت شهروندان با سیاستهای مالیاتی دولت از طریق عدم اعتنا به تکالیف مالیاتی خود در قوانین مالیاتی دانست.

خاستگاه این بحث در دوره جدید، اندیشه‌های جان لاک در رابطه با حکومت و جامعه مدنی در عصر روشنگری است. از نظر لاک، «هدف حکومت مدنی، صلح و امنیت شهروندان است و بدین منظور حکومت می‌تواند به خاطر مصلحت همگانی، قوانینی وضع کند و به اجرا درآورد. به عقیده لاک، حاکمیت که پایگاه مردمی دارد متکی به اعتماد و اجازه مردم است. شهریار مانند همه انسانها ملزم به رعایت عقل سلیم است و مردم که همیشه دارنده قدرت بنیانگذاری‌اند، هنگامی که رهبرانشان از قدرت خود سوء استفاده کنند از انجام تکالیف خود معاف می‌شوند. لذا ویژگی قابل فسخ بودن وکالت، مبین حق مقاومت آنها است».[۸۱] یکی از اشکال سوء استفاده از قدرت می‌تواند وضع قوانین ناعادلانه و یا اجرای نادرست قوانین وضع شده باشد. لاک معتقد است «فردی که به اجتماع ملحق می‌شود، به آن اجتماع قدرت وضع قوانین را داده است تا آن اجتماع، قوانین را مطابق خیر عموم و نیاز کلی جامعه افراد وضع کند و متعهد می‌شود که در صورت لزوم برای اجرای آن قوانین همکاری کند».[۸۲] بنابراین، لاک دو معیار خیر عموم و نیاز کلی جامعه را برای وضع قوانین مطرح می‌کند. لذا وقتی این عناصر وجود نداشته باشد، اطاعت از قانون هم لازم و واجب نخواهد بود. ملاکی که لاک در این زمینه ارائه می‌دهد، نظر اکثریت است.

در ادامه، لاک، شرایطی را مطرح می‌کند که تحت آن شرایط، مقاومت موجه می‌شود: نخست در شرایطی که قوه قانونگذاری تغییر کند. این شرایط در چهار حالت می‌تواند به وجود بیاید:

اول، زمانی که حاکم اراده خودسرانه خویش را جایگزین قوانینی می‌کند که قوه قانونگذاری وضع می‌کند و بیانگر حقیقی اراده جامعه است؛ دوم، زمانی که شهریار مانع از تشکیل جلسه قوه قانونگذاری یا انجام وظایفش می‌شود؛ سوم، زمانی که شهریار به نحوی غیرموجه در انتخاب قانونگذاران مداخله می‌کند و آن را به بازی می‌گیرد. اگر شهریار در این کار از حد فراتر رود، سوء استفاده‌ای از این نوع او را قادر می‌سازد که قوه قانونگذاری را در اختیار خودش قرار دهد و به این ترتیب نگذارد که این قوه وظایفش را به درستی انجام دهد؛ چهارم، تسلیم کردن مردم به قدرت خارجی.

شرایط دیگری که از نظر لاک سبب انحلال حکومت می‌شود، سوء استفاده از قدرت است. یعنی زمانی که قوه قانونگذاری یا شهریار هر یک خلاف عهد و پیمانشان عمل کنند. به نظر لاک، رابطه میان مردم و حکومت مبتنی بر تکالیف متقابل

---

[۷۹]. صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی، پیشین، ۴۱۴

[۸۰]. محیی، بهرام، «جستاری درباره نافرمانی مدنی (رفع ابهام از یک مفهوم)»، ایران امروز، ۳۰ خرداد ۱۳۸۲.

[۸۱]. میکائیل گاراندو، لیبرالیسم در تاریخ اندیشه غرب، ترجمه دکتر عباس باقری، (تهران: نی، چاپ اول، ۱۳۸۳)، ۵۴.

[۸۲]. جونز، پیشین، ۲۲۲-۲۲۳

است. مردم فقط تا زمانی مکلف به اطاعت از حکومت هستند، که حکومت وظایفش را به درستی انجام دهد. اگر حکومت به وظایفش عمل نکند، تکلیف اطاعت از آن از مردم ساقط می‌شود. لاک این را نیز می‌افزاید که اگر حکومت حقوق اتباع را نقض کند، خودش را در وضعیت جنگ با آنان قرار می‌دهد و می‌توان با زور با آن مقابله کرد.

«هر گاه قانونگذاران تلاش کنند دارایی‌های مردم را از آنان بگیرند یا تباهشان کنند یا آنها را تحت قدرت خودسرانه به بردگی بکشانند، آنها خودشان را در وضعیت جنگ با مردم قرار می‌دهند، که در نتیجه آنان را از هر گونه تکلیف اطاعت معاف می‌کنند و تنها ملجأشان خدا می‌شود که به همه انسانها حق داده است از خود در برابر زور و خشونت دفاع کنند».

از نظر لاک، آنچه در مورد قانونگذاران صادق است، در مورد قوه اجرایی هم صدق می‌کند. لذا در برابر شخصی که قوه اجرایی را در دست دارد می‌توان در صورتی که عهد و پیمانش را نقض کند، مقاومت کرد.[۸۳] این عقیده لاک دقیقاً در مقابل نگاه هابزی از قدرت قرار دارد که شهروندان را جز در حالت حفظ جان ملزم به اطاعت از قدرت حاکم می‌داند.

مفهوم نافرمانی مدنی در اوایل سده بیستم گسترش یافت و در عین حال بسیاری از صاحب نظران طرح این مفهوم را به اواخر نیمه اول سده نوزده و به دیوید هنری ثرو نویسنده و شهروند آمریکایی نیز نسبت می‌دهند. ثرو، نافرمانی مدنی را به‌عنوان تاکتیکی برای مقابله با قوانین و رفتارهای ناعادلانه دولت مدنی مطرح کرد. او بیان می‌کند که خردمندانه نیست به قانون همان احترامی را بگذاریم که به حقیقت و راستی. تنها وظیفه ای که من حق پذیرش آن را دارم این است که هر زمانی آنچه را که درست تشخیص می دهم انجام دهم.[۸۴] او بی تفاوتی نسبت به اعمال ظالمانه و غیر عادلانه دولت را گناه می‌داند و یکی از راه‌های مقابله با آن را منحل کردن اتحاد مردم با دولت از طریق نپرداختن مالیات به خزانه دولت می داند.[۸۵]

در شرع مقدس اسلام نیز اطاعت از دستورات زمامداران امری همیشگی، محتوم و بی حد و مرز نیست. پیامبر اکرم به هنگام اعزام علاء بن حضرمی به ولایت بحرین، در نامه‌ای به مردم نوشت:

«علاء بن حضرمی را به سوی شما گسیل کردم و به او دستور دادم که تنها از خدایی که شریکی ندارد پروا کند و در میان شما فروتنی داشته باشد و رفتارش نیکو باشد و در مقام داوری به عدالت رفتار کند و شما را به اطاعت از او فراخواندم. اگر به وظایفش عمل کرد، اگر به عدالت حکم راند و با عدالت تقسیم کرد و به کسانی که خواهان رحم و شفقت بودند، رحم و شفقت کرد، به فرمان‌هایش گوش بسپارید و اطاعتش کنید و به نیکی یاری و حمایتش کنید».

از این نامه استفاده می‌شود که مردم در صورتی مکلف به اطاعت هستند که کارگزار به وظایفش عمل کند.[۸۶]

امام علی (ع) نیز در برابر طلحه و زبیر که از اطاعت ایشان سر باز زدند و بیعت شکستند، فرمود:

«شما زمانی می‌توانستید ناخشنود باشید که بیعت نکرده بودید، ولی اکنون جز اینکه رضایت دهید چاره‌ای ندارید. مگر اینکه من بدعتی انجام داده باشم که موجب بیرون رفتن شما از اطاعت من شود. اگر من بدعتی نهاده‌ام آن را برایم نام ببرید».[۸۷]

از بیان امام علی (ع) استنباط می‌شود که در صورتی که حاکم بدعتی ایجاد نماید، مردم می‌توانند از اطاعت او خودداری کنند.

---

[۸۳]. جورج کلوسکو، *تاریخ فلسفه سیاسی*، جلد سوم، ترجمه خشایار دیهیمی، (تهران: نی، ۱۳۹۳)، ۲۸۱-۲۸۳.

[۸۴]. ثرو، هنری دیوید، «نافرمانی مدنی: دفاعیه حقوق فردی در برابر اقتدار حکومتی»، ترجمه غلامعلی کشانی، ۱۳۷۸، ۱۳: http://gholamalikeshani.persiangig.com.

[۸۵]. همان، ۱۸

[۸۶]. سید جواد ورعی، *بررسی فقهی فرمانبرداری و نافرمانی مدنی*، (قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول، ۱۳۹۴)،۱۲۰.

[۸۷]. همان

امام علی (ع) پس از انتصاب مالک اشتر به ولایت مصر، در نامه دیگری به مردم مصر، ضمن معرفی مالک و بزرگداشت وی می‌نویسد:

«پس از من والیانی بر شما حکومت خواهند کرد، نیکانشان به نیکی و بدانشان به بدی با شما رفتار خواهند کرد، پس در محدوده‌ای که سخنانشان با حق موافق است، گوش فرا دهید و اطاعتشان کنید...».[۸۸]

ملاحظه می‌شود که هم پیامبر اسلام (ص) و هم حضرت علی (ع) از مردم انتظار اطاعت مطلق از کارگزاران نداشته و چنین توصیه‌ای هم به آنان نکرده‌اند، بلکه مقید بوده‌اند که قید و شرط اطاعت از آنان را هم بیان کنند تا نه کارگزارانشان چنین توقعی داشته باشند و نه مردم تصور کنند که وظیفه دارند از کارگزاران به طور مطلق اطاعت کنند. حتی اگر کارگزاران شخصیتی چون مالک اشتر باشد که کاملاً مورد تأیید امام است.[۸۹]

بنابراین، اگر چه در نظام حقوقی و مالیاتی جمهوری اسلامی ایران اشاره‌ای به حق نافرمانی مدنی و مالیاتی برای شهروندان نشده، در عین حال نمی‌توان محدودیتی برای آن نیز در نظر گرفت. ویژگی اسلامی بودن نظام جمهوری اسلامی نیز نمی-تواند این حق را محدود نماید. در نتیجه، به نظر می‌رسد در موارد ذیل، مقاومت و نافرمانی مالیاتی برای شهروندان مجاز باشد:

۱- دولت عمداً یا سهواً قوانین و مقرراتی [مالیاتی] وضع کند یا تصمیم‌هایی بگیرد که بر خلاف احکام اسلام باشد؛

۲- دولت عمداً یا سهواً قوانین و مقرراتی [مالیاتی] وضع کند یا تصمیم‌هایی بگیرد که بر خلاف حق، عدالت، مصالح و منافع مردم باشد؛

۳- دولت، قوانین و مقررات منطبق بر حق، عدالت و شریعتی را که وضع کرده، یا تصمیم درستی را که اتخاذ کرده، زیر پا بگذارد و صرفاً از مردم انتظار اطاعت و فرمانبرداری داشته باشد.[۹۰]

۴- درآمدهای مالیاتی را به گونه‌ای مصرف کند که بر خلاف موازین عدالت باشد؛

البته نافرمانی در این موارد در شرایطی موجه است که سایر راهکارها اثربخش نباشد یا امکان استفاده از راهکارهای دیگر وجود نداشته باشد.[۹۱]

---

[۸۸]. همان، ص ۱۲۳

[۸۹]. همان

[۹۰]. همان، ص ۱۰۹

[۹۱]. راولز برای قابل توجیه بودن نافرمانی مدنی، سه پیش شرط قائل می شود: نخست اینکه اعتراض باید در مقابله با مواردی از بی عدالتی آشکار صورت پذیرد، دیگر اینکه همهٔ امکانات قانونی دیگر که شانس پیروزی دارد، قبلا" به کار گرفته شده باشد و سوم اینکه، اقدامات مربوط به نافرمانی نباید چنان ابعادی به خود گیرد که کارکرد نظم قانون اساسی را به مخاطره اندازد.

نتیجه گیری:

با وجود نقش بی‌بدیل مالیات در تأمین هزینه‌های عمومی، دولت مجاز نیست تا به هر روشی برای وصول درآمدهای مالیاتی متوسل شود. حق مالکیت افراد که هم در نظریه قرارداد اجتماعی و هم در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مورد توجه و تضمین قرار گرفته ایجاب می‌کند تا شهروندان با رضایت کامل بخشی از دارایی خود را به دولت برای تأمین هزینه‌ها پرداخت نمایند. بازتعریف رابطه دولت و شهروندان در چارچوب نظریه قرارداد اجتماعی به‌ویژه در تعبیری که جان لاک از این نظریه دارد می‌تواند ضمن مشارکت‌پذیر کردن شهروندان در نظام مالیاتی، حقوق آنها را در برابر خودسری قدرت تضمین نماید. با بررسی آرای جان لاک، سیاستهای مالیاتی و قرارداد مالی اجتماعی میان دولت و مردم باید واجد سه شرط اساسی باشد:

الف. رضایت اکثریت مردم که به طور مستقیم و یا نمایندگان انتخابی مردم اعمال می‌گردد؛

ب. ضرورت توجه به خیر عمومی در طراحی و اجرای سیاستهای مالیاتی؛

ج. تعهدات متقابل دولت و شهروندان و امکان فسخ قرارداد به‌عنوان تضمین عدم انجام تعهدات.

با پذیرش این چارچوب، سه راهکار مشخص برای حفظ حقوق مؤدیان مالیاتی در ایران در برابر سیاستهای مالیاتی ناصواب وجود خواهد داشت:

۱- از طریق نهادهای شبه آمبودزمانی موجود و یا تشکیل آمبودزمان تخصصی، عملکرد دولت را تعقیب و نسبت به اصلاح قوانین و مقررات و یا رویه‌ها اقدام نمایند؛

۲- با استفاده از ظرفیت اصل هشتم قانون اساسی تلاش نمایند تا با راهکارهایی همچون استفاده از رادیو و تلویزیون، روزنامه‌ها، مجلات و شبکه‌های اجتماعی و نیز تجمع و راهپیمایی به انتقاد از سیاست‌های دولت پرداخته و نسبت به اصلاح وضعیت پیش آمده اقدام نمایند؛

۳- در صورتی که دو راه فوق به نتیجه دلخواه منجر نشود و دولت نسبت به اصلاح سیاستها و عملکرد خود اقدام نکند، مردم به‌عنوان آخرین راهکار می‌توانند اقدام به نافرمانی مالیاتی نمایند.

بااین‌وجود، جواز نافرمانی مالیاتی نباید باعث شود مؤدیان به این بهانه اقدام به فرار مالیاتی نمایند؛ زیرا نافرمانی و فرار مالیاتی دارای تفاوت‌های بنیادی هستند.

منابع

ارسطا، محمد جواد. *نگاهی به مبانی تحلیلی نظام جمهوری اسلامی ایران*. قم: بوستان کتاب، چاپ چهارم، ۱۳۹۴.

اسلامی، شهلا. «جان رالز: از سنت قرارداد اجتماعی تا دو اصل عدالت». *پژوهش‌های فلسفی*، ۱۲، (۱۳۸۶)، ۱۱-۳۲.

پای، لویسن دبلیو، وربا، سیدنی، کلمن، جیمیز اس، بایندر، لئونارد و واینر، مایرون. *بحران ها و توالیهای سیاسی*. مترجم غلامرضا خواجه سروری. چاپ اول. تهران: پژوهشکده مطالعات راهبردی، ۱۳۸۰.

تاجیک، محمد رضا. «قدرت و امنیت در عصر پسا- مدرنیسم». فصلنامه سیاسی- اجتماعی *گفتمان*. ۰، ۳(۱۳۷۷)، ۱۰۱ – ۱۳۵.

ثرو، هنری دیوید. «نافرمانی مدنی: دفاعیه حقوق فردی در برابر اقتدار حکومتی». ترجمه غلامعلی کشانی، ۱۳۷۸: http://gholamalikeshani.persiangig.com.

جوان آراسته، حسین. «نظارت همگانی و متقابل در نظام اسلامی (تحلیل اصل هشتم قانون اساسی)». *فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات انقلاب اسلامی*، سال دهم، ۳۴، (۱۳۹۲)، ۱۲۹-۱۴۴.

جونز، و.ت. *خداوندان اندیشه سیاسی*، ج دوم، ترجمه علی رامین. چاپ هفتم. تهران: موسسه انتشارات امیرکبیر، ۱۳۸۸.

سبزه‌ای، محمدتقی. «جامعه مدنی به مثابه قرارداد اجتماعی تحلیل مقایسه‌ای اندیشه های هابز لاک و روسو». *پژوهش حقوق عمومی*، ۲۲، (۱۳۸۶)، ۶۷ – ۹۸.

صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. چاپ اول. اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۴.

طاهری تاری، میر محسن. *جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران*. تهران: جنگل، ۱۳۹۳.

..... *آیین دادرسی مالیاتی* (ج اول). تهران: موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش، ۱۳۹۴.

عمید زنجانی، عباسعلی. *حقوق اساسی ایران*. تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۸۵.

فلاح‌زاده، علی محمد و زهرا زارعی. «بررسی تطبیقی سازمان بازرسی کل کشور و نهاد آمبودزمان». فصلنامه حقوق اداری، سال ۱، ۲ (۱۳۹۲)، ۱۲۷-۱۵۸.

فلاح زاده، علی محمد و امیر حسین رستگار مقدم و محسن شریعتی. «مطالعه‌ای در ساختار و صلاحیت آمبودزمان در نظام حقوقی ترکیه و پاکستان». فصلنامه حقوق اداری، سال ششم، ۱۶، ۳(۱۳۹۷)، ۱۳۳-۱۵۶.

قاضی شریعت پناهی، ابوالفضل. *حقوق اساسی و نهادهای سیاسی*. تهران: انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۸۲.

کاتوزیان، ناصر. *مبانی حقوق عمومی*. تهران: میزان، ۱۳۹۰.

کلوسکو، جورج. *تاریخ فلسفه سیاسی* (جلد سوم). ترجمه خشایار دیهیمی، تهران: نی، ۱۳۹۳.

گاراندو، میکائیل. *لیبرالیسم در تاریخ اندیشه غرب*. ترجمه دکتر عباس باقری. چاپ اول. تهران: نی، ۱۳۸۳.

محیی، بهرام. «جستاری درباره نافرمانی مدنی (رفع ابهام از یک مفهوم)». *ایران امروز*، ۳۰ خرداد ۱۳۸۲.

موسی‌زاده، ابراهیم. «بررسی تطبیقی کمیسیون اصل نود و نهاد آمبودزمان (نهاد بازرسی و نظارت)». دیدگاه‌های حقوقی، ۱ (۱۳۹۱)، ۵۷.

ورعی، سید جواد. *بررسی فقهی فرمانبرداری و نافرمانی مدنی. چاپ اول*. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، ۱۳۹۴.

هابز، توماس. *لویاتان*. ترجمه حسین بشیریه. چاپ سوم. تهران: نی، ۱۳۸۱.

- Alm, J. (2013). 'Expanding The Theory of Tax Compliance From Individual To Group Motivations'. LA: Department of Economics, Tulane University New Orleans. 1-24.

- Asher, Mukul G. (2001). 'The Design of Tax Systems and Corruption Programme'. National University of Singapore. Singapore 117570,available: http://cvc.nic.in/sites/default/files/taxcorrup.pdf

- Boateng, C Ofori. (2014). 'Factors to consider when establishing an effective tax Ombudsman in South Africa'. Mini-dissertation submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree Magister Commercii in South African and International Taxation at the Potchefstroom Campus of the NorthWest University.

- Farrar, Jonathan M, Donnelly, Maureen E and Dhaliwal, Sonia B. (2013). 'Procedural Aspects of Tax Fairness: A Content Analysis of Canadian Tax Jurisprudence'. *The ATA Journal of Legal Tax Research*. Volume 11, Issue 2, Pp 21–37.

- Friend, C. (2004). Social Contract Theory: *Internet encyclopedia of philosophy*.

- Gordhan, Pravin. (2008). 'Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION (CTPA).

- Klonowska, Alina (2017). 'STANDARDS APPLIED IN PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS'. *Scientific Journal WSFiP* Nr 3/2017, 93-110.

- Locke, John. (1988). 'Two treatises of government'. ed. Peter Laslett, Cambridge, Cambridge university press.

- Rozane Bezerra de Siqueira & José Ricardo Bezerra Nogueira. (2013). 'Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil'. Paper Prepared for the IARIW-IBGE Conference on Income, Wealth and Well-Being in Latin America, Rio de Janeiro, Brazil, September 11-14.

- Shulman, Douglas H. (2010). 'Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series'. CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION (CTPA).

- Sihag, R. S. (2009). 'Kautilya on principle of taxation'. *Humanomics*. 25(1), 55-67.

- Swapan Kumar Bala, Pallab Kumar Biswas. (2005). 'Tax-Ombudsman in Bangladesh: An Analytical Review of the Regulatory Framework'. *The Cost and Management*, Vol. 33 No. 6, PP 27-40.

- Yenni, Mangotinga, Eko Ganis, Sukoharsonob, Rosidi, bNurkholisb. (2015). 'Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion'. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 211, 966-971.

Guaranteeing the rights of taxpayers against the government Based on social contract theory

Abstract:

Taxation is one of the dimensions of government sovereignty and the most important source of financing public expenditures. The importance of this source of revenue has led to the consideration of effective guarantees in all tax systems to secure government revenues and reduce tax evasion. However, the existence of an unequal relationship between the state and citizens has in many cases threats the rights of taxpayers, especially in countries that do not have an acceptable level of political development. Defining the relationship between the state and citizens based on the social contract theory can, while enabling citizens to participate in the country's economic and political spheres and improving voluntary compliance, secure and guarantee their rights against the arbitrariness of power. The authoritarian approach to the relationship between the government and the people in the Iranian tax system has made citizens reluctant to pay taxes and participate in government financing, and has led to attempts to evade paying taxes in various ways. The following article analyzes the relationship between the government and taxpayers in light of social contract theory, using an analytical method and library resources And by explaining the social financial contract between the government and citizens, it proposes three solutions: establishing a specialized tax ombudsman, utilizing the right of supervision under Article 8 of the Constitution of the Islamic Republic of Iran, and tax disobedience as a guarantor of the rights of taxpayers in Iran, and concludes that the proposed solutions are consistent with the principles of the Constitution.

Keywords: Social fiscal contract, specialized tax ombudsman, tax disobedience, people's rights